



21 世纪高等院校现代财会系列教材

KUAIJI

国际会计学

GUOJI KUAIJIXUE

主 编 居尔宁 张凤英



经济科学出版社
Economic Science Press

国际会计学

主 编 居尔宁 张凤英

副主编 赛 娜 陈玉菁 张 莉



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国际会计学/居尔宁, 张凤英主编. —北京:
经济科学出版社, 2013. 5

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3548 - 0

I. ①国… II. ①居…②张… III. ①国际
会计 IV. ①F811. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 141416 号

责任编辑: 计 梅 张 萌

责任校对: 杨 海

责任印制: 王世伟

国际会计学

主 编 居尔宁 张凤英

副主编 赛 娜 陈玉菁 张 莉

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191104

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

保定市时代印刷厂印装

787 × 1092 16 开 19.5 印张 462000 字

2013 年 7 月第 1 版 2013 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3548 - 0 定价: 46.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

编委会名单

主 编	居尔宁	张凤英	
副 主 编	赛 娜	陈玉菁	张 莉
编写人员	武春梅	孙鹏云	张 娟
	邱鹏云	吴鹏程	张晓芳
	王 辉	徐晓阳	杨逸婷
	刘之一	李明宇	

前 言

国际会计不仅仅是站在国际市场角度研究跨国公司经营的财务状况和财务成果所引起的会计问题，也是反映全球经济变动总量的工具，更是促进国际经济发展趋势信息需求的保证，本书将试图为这一目的而努力。但遗憾的是至此完稿之时也尚未如愿，留一些不完美继续学习完善。

我们讲授国际会计课程十几年来最大的感受就是这门课程真难，一直处于不断地学习、努力地掌握和探索前人们研究问题的阶段。要说原因总结起来有很多，但归纳起来不外乎有两个，其一，国际会计涉及的知识面极其广泛。有政治、经济、法律、文化等相关综合内容，所研究的内容还缺乏定论，更缺乏有价值的参考文献，所以很难把握书中准确的定义和论述中观点的正确性。其二，国际会计学相对于其他会计课程来讲所站的角度高。站在国际市场和各个国家的立场上，多国利益基础之上思考会计语言问题，要吃透相关内容需要的时间可能倾尽一生也难以完成，世代专业人士的传承就显得十分必要，有时想懈怠、有时想放弃，但又时不可待，此教材就是在这样的条件下应运而生，不足之处需要以后不断的调整改进。

本书主要围绕会计的国际方面的主要相关问题进行介绍。即国际会计的基本理论研究、国际会计的实务处理透视、国际会计的相关问题探索。尤其是2008年爆发的国际金融危机更使人们认识到，制定一套全球高质量的会计准则，提高会计信息透明度，对国际金融体系和资本市场的稳定与发展至关重要。会计理论问题已经不仅仅是统一问题，而是着重于各国参与和互动来实现多国共赢的问题。国际会计的实务处理问题也不仅仅是外币会计、合并报表、物价变动、金融衍生工具四大问题，而是增加了适应于发展中国家的特有的关联方交易、改组上市成本认定、公允价值根据现实情况使用，以及相关政治、经济、法律等诸多问题的研究，国际会计准则标准是否准确反映这些综合性内容等进行探讨。

本书其实是在2004年出版的《国际会计学》教材基础之上的进一步更新，除了每章内容的更新和调整，还增加了国际比较会计、国际审计、西方非营利组织会计三章内容，参加编写的人员变化很大，整合了人才结构，基本上是老中青相结合、海外学成归国的人才几乎都是年轻人，参与编写的好处就是新思想、新的理念融入到本书中，丰富了该书的内容，提高了该书的水平及质量，以供同行们参考。

全书共15章，第1章由居尔宁、陈玉菁编写，第2章、第12章由赛娜编写，第3章、第13章由张娟、李明宇编写，第4章、第5章由居尔宁、吴鹏晨编写，第6章、第7章由居尔宁、刘之一编写，第8章由张凤英、居尔宁编写，第9章由张莉、居尔宁编写，第10章由孙鹏云、杨逸婷编写，第11章由邱鹏云编写，第14章由武春梅编写，第15章由居尔宁、陈玉菁、张凤英编写，全书由居尔宁拟定编写大纲并进行总纂。

目 录

第 1 章 国际会计概述	1
1.1 国际会计的形成和发展	1
1.2 国际会计的基本概念	5
1.3 国际会计研究的内容和目标	7
第 2 章 各国会计模式	12
2.1 会计模式的影响因素	12
2.2 会计模式分类	16
2.3 世界主要国家的会计模式	19
第 3 章 国际比较会计	35
3.1 世界各国会计准则的主要区别	35
3.2 会计惯例在整体上的国际比较	37
3.3 常用会计惯例的国际比较	41
第 4 章 会计的国际协调	46
4.1 国际协调的必要性	46
4.2 国际政府间组织的协调活动	48
4.3 非政府间组织的协调活动	53
4.4 民间会计职业团体的协调活动	54
4.5 国际会计协调的现状和发展趋势	58
第 5 章 外币会计	67
5.1 外币会计概述	67
5.2 外币交易会计	71
5.3 期汇合同的会计处理	73
5.4 外币报表折算会计	81
第 6 章 合并会计报表	95
6.1 企业合并与企业合并会计报表	95

6.2	取得股权日合并会计报表的编制	101
6.3	取得股权日后合并会计报表的编制	110
第7章	物价变动会计	121
7.1	物价变动会计产生的背景	121
7.2	物价变动会计的基本理论	122
7.3	物价变动会计的基本模式	125
7.4	各国物价变动会计的情况	137
第8章	衍生金融工具会计	149
8.1	衍生金融工具概述	149
8.2	衍生金融工具的会计确认	153
8.3	衍生金融工具的会计计量与信息披露	155
8.4	衍生金融工具的会计处理	158
8.5	衍生金融工具的风险防范	165
第9章	国际转移价格	169
9.1	国际转移价格概述	169
9.2	国际转移价格的策略	174
9.3	国际转移价格与总税负模型	180
9.4	各国对国际转移价格的反应	188
第10章	国际外汇风险管理	191
10.1	国际外汇风险管理概述	191
10.2	影响汇率的因素及其预测	193
10.3	外汇风险的种类及其识别	198
10.4	外汇风险管理策略	201
第11章	国际财务报告及其分析	209
11.1	国际财务报告概述	209
11.2	国际财务报告的要求	212
11.3	国际财务报告分析	216
11.4	国际分部财务报告	221
第12章	国际管理会计	227
12.1	国际战略管理会计概述	227
12.2	国际战略管理会计的内容	231
12.3	国际投资决策会计	236

12.4 国际责任会计	244
第 13 章 国际审计	252
13.1 国际审计基本概述	252
13.2 国际审计面临的主要挑战	253
13.3 国际会计公司	254
13.4 国际审计准则	255
13.5 跨国公司审计实务	261
13.6 跨国公司内部审计与审计委员会	264
第 14 章 国际税收	268
14.1 国际税制	268
14.2 避免国际双重征税	270
14.3 国际税种和税基对比	274
14.4 税收饶让和避税港	277
第 15 章 西方非营利组织会计	280
15.1 西方非营利组织的范围与主要业务活动	280
15.2 西方高等院校基金会会计	283
15.3 西方医院会计	290
15.4 自愿健康和福利组织及其他非营利组织会计	296
15.5 自愿健康和福利组织及其他非营利组织的特征	296
15.6 自愿健康和福利组织及其他非营利组织的会计核算特点	297
15.7 自愿健康和福利组织及其他非营利组织财务报告举例	298
参考文献	300

第1章 国际会计概述

【本章提要】

本章节讲解了国际会计的形成和发展、国际会计的概念，以及国际会计研究的主要内容和目标。

会计是随着经济的发展和管理的需要而产生和发展的。第二次世界大战以后，由于国际贸易、国际资本流动和国际经济合作的飞速发展，使世界经济发生了巨大的变化，特别是跨国公司的经营活动，使得会计活动的区域跨越了国界，为会计趋于国际化创造了客观条件。

20世纪60年代以后，随着国际经济、文化和技术交流的进一步扩大和发展，会计国际化与国家化的矛盾加剧，于是一些专门研究国际会计协调的全球性和地区性的会计组织相继成立，在这些研究活动的基础上，逐步形成了一门崭新的学科——国际会计学（international accounting）。

1.1 国际会计的形成和发展

会计作为一种通用的商业语言，可以说从它产生之时起就具有国际性。正如美国著名会计学家 F. D. 乔伊（Choi）和 G. G. 米勒（Mueller）所说，“会计的历史是一种国际性的历史”。国际会计的形成和发展完全可以说明这一点。

1.1.1 会计世袭遗产的国际性

会计世袭遗产的国际性是会计国际化的历史基础。众所周知。会计从来就是随着商业活动的扩展而传播的。早在14~15世纪，意大利商人的经商活动就跨越国界了。作为现代簿记方法鼻祖的借贷复式记账原理，就始于意大利。意大利数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）在1494年发表了著作《关于算术、几何、比和比例概要》，以后，借贷复式记账法开始在世界各国传播，并得到各国会计学者在理论上和技术上的不断发展和完善。

16世纪，意大利的借贷复式记账法在西欧得到普及，先是传播到德国、法国和荷兰等国家，后又从那里传播到英国。传入德国以后，使当时德国汉萨同盟的商人在经营管理上得到很大帮助。荷兰的企业家利用复式记账原理改进了计算某一会计期间收入的方法，法国人把借贷记账法应用于政府的预算和核算工作中。

17、18世纪，英国进行工业革命，使英国在世界上的经济地位大大提高，欧洲的经济

中心从意大利转向英国。随着英国的商船伴同其炮舰驶往世界大部分地区，英国成为会计的国际传播者。与此同时，法国则把会计传播到它的非洲殖民地，荷兰把会计传播到印尼和南非，德国则把会计传播到瑞典等北欧国家以及沙皇俄国和日本。

19 世纪是会计史上的重要时期。推动会计发展的主要动力是现代化大生产，美英两国的股份公司广泛地发展起来，为了便于对生产经营活动的管理和控制，产生了成本会计，为了保护投资者的利益，产生了职业会计师和外部审计。

进入 20 世纪以后，尤其是第二次世界大战之后，美国在许多主要的科学技术领域取得了突破性的进展，并在此基础上推动了经济的飞跃发展。随着英国的衰弱和美国经济实力的日益提高，美国逐步取得了它在世界经济中的霸主地位。美国会计开始向世界各国渗透。就我国而言，新中国成立前，“中式簿记”就曾逐步让位于以美国会计为首的“西式簿记”。美国会计不仅传播到菲律宾、墨西哥、巴西等发展中国家，在第二次世界大战以后又传播到战败的日本和德国，而且对现在的英联邦国家也产生了程度不同的影响。加拿大因为地城和对美自由贸易的关系，它的会计几乎与美国亦步亦趋。

从会计在国际间的传播和发展进程可以看出，现代会计使用的借贷复式记账法从一开始就具有国际性质。

1.1.2 国际贸易的兴起和发展

众所周知，市场的国际化开端于国际贸易。早期的国际贸易比较简单、规模较小，对会计和财务报告也没有太多的要求。然而进入 20 世纪以后，国际贸易的规模扩大，并以惊人的速度向前发展，许多企业积极参与国际性的贸易活动，争取国外客户，增加国外业务量。在这种情况下，有关进出口业务会计处理、国际直接投资核算、货币汇兑与换算、合并报表的编制等即刻成为现实问题，影响和妨碍了世界经济向前发展的步伐。于是，人们开始研究不同国家之间会计的异同。研究开发新的会计处理方法以解决会计的国际问题。国际会计开始从理论上和实践上引起人们的重视。因此，可以说国际贸易的兴起与发展是导致国际会计产生的一个重要原因。

1.1.3 跨国公司的形成和壮大

跨国公司是指至少在两个国家进行制造、销售和服务活动的公司。跨国公司的兴起始于发达国家。第二次世界大战以后，发达国家的企业除了通过国际贸易将其商品向海外输出外，其向海外的直接投资规模也迅速扩大。一般认为，当企业通过对国外的直接投资在东道国建立起从事生产或经营活动的机构时，它就可能进入跨国公司的行列了。在各国范围内从事经营活动和筹集资本，已成为跨国公司的两大特征。虽然人们在把企业归入跨国公司时，往往还加上“规模”这个标准。被视为跨国公司的企业，世界上早已突破 1 000 家，它们的年销售额每家都超过 2.5 亿美元，跨国公司生产的产品约占全世界生产总值的 1/4，国际贸易中大约有 1/4 的进出口交易额属于跨国公司集团的内部销售，而跨国公司的雇员人数，几乎相当于发达国家全部就业机会的 1/4。20 世纪 80 年代以来，全球跨国直接投资平均每年增长 29% 左右，比世界贸易额的增长幅度高 3 倍，比世界国民生产总值的增长幅度高 4 倍。20 世纪 90 年代初，全球跨国直接投资总额已达到 1 960 亿美元。跨

国公司经济力量之巨大,由此可见。

由于世界各国经济、政治、社会和文化等背景不同,而且也基于各国奉行的有利于本国经济发展的政策,因此,各国的会计准则和会计实务之间,还存在着很大的差异。跨国公司基于其跨国经营和向国际筹资的需要,一方面希望通过国际会计协调化来缩小这些差异,以便于其进行全球性的经营管理;另一方面又十分重视利用各国现存的会计差异来谋求其最大的财务利益。但无论是哪一方面的原因都极大地丰富了国际会计的内容。对各国会计模式和重要会计方法的比较研究,正是顺应跨国公司的需要和利益而发展起来的。因此,可以说跨国公司的形成与壮大是国际会计得以发展的重要推动力量。

1.1.4 国际资本市场的建立与发展

随着国际资本流动而来的是货币、资本市场的国际化。国际金融机构,如货币基金组织、世界银行、国际性的证券交易所等,已成为推动会计国际化的重要力量。目前在国际金融市场上,除了各国的传统金融市场外,还存在着相当活跃的欧洲美元、亚洲美元和欧洲货币市场。世界货币市场的发展,使得不仅是跨国公司,即便是国内公司也向国际货币市场融通资金。这就意味着国际货币和资本市场对贷款人或筹资者提出了应提供在国际间相互可比且可靠的财务信息的要求。实务中许多从事跨国经营活动的公司都必须按照东道国的语言、货币和会计规则编制财务报告。因而,跨国筹资和跨国投资活动对于会计信息国际协调的需要是毫无疑问的,没有可相互理解的会计信息,国际资本市场将无从谈起。为了保证会计工作能够帮助国际资本市场的正常运转,当今许多国家和国际组织都正在做出各种努力来保证跨国筹资与投资的信息需要。因此,可以说如何通过会计技术和财务报告的改善来满足国际资本市场的需要已成为国际会计的一项重要任务。

1.1.5 特殊会计问题的国际化

国际贸易、跨国公司经营,以及国际资本市场的交易,不仅会引起商品与资金流动跨越国界,而且会由此产生一些特殊会计方法,这些方法都涉及会计的国际问题。例如:

外币核算问题,一个国家可以利用该国的货币向别的国家支付费用,也可以利用对别国的投资所得来偿付应向别国支付的费用。无论采取哪种方法支付,都必然会涉及两国或更多国家之间的货币核算。因此,会计上就产生了外币交易问题。这是会计国际化必然要涉及的一个会计方法问题。

合并报表问题,作为跨国公司的母公司如何对外国子公司的财务报表进行合并,则是会计国际化要解决的另一个会计问题。跨国公司在外国都设有子公司,为了全面反映整个集团的财务状况和经营成果,就需要将母公司与各子公司的财务报表进行合并。由于各子公司所在国与母公司所在国的记账本位币不同,货币购买力不同,如何进行合并,这就成为国际会计所涉及的另一个特殊的会计问题。

因此,可以说国际间的贸易、投资和经营活动的扩大和发展带来了一系列需要从国际角度加以研究的特殊会计问题。这些问题奠定和充实了国际会计的内容,促进了国际会计的发展。

1.1.6 会计职业界的国际化

国际融资、投资活动和跨国公司的经营活动必然要求会计职业界提供国际性的服务。这是促使会计职业国际化的主要推动力，会计职业的国际化也促进了国际会计的发展。国际上由于一些会计师事务所跨国执业，自然需要了解相关国家的会计惯例，需要对相关国家的会计惯例进行比较，并从执业的角度来促进国际会计协调。

直至目前，规模巨大的国际性的会计师事务所还是屈指可数的，为数众多的是以本国为基地、以提供国内服务为主的中小型的会计师事务所，只是在临时性协作的基础上为他们的本国委托人提供国际性的服务。下面介绍的会计职业界提供国际性服务的三个层次，标志着会计职业国际化的不同程度。

1. 最高层次是一体化的国际性会计师事务所（会计公司）

他们的组织模式是国际性的典型的“合伙组织”，在世界范围内以同一名称经营会计服务。当前最大的国际会计师事务所都起源于英美，通过相互间的兼并和兼并其他事务所而成。如德勤（Deloitte Touche Tohmatsu）、安永（Emst & Young）、毕马威（KPMG）、普华永道（Pricewaterhouse Coopers）。

2. 第二层次是建立在“联盟”基础上的兼并国际和国内性质的会计师事务所

当今世界上大约有 20 多家这样的国际性会计师事务所，他们也以同一名称在国际圈内从事经营业务，入伙的各国会计师事务所成为其成员所，在“联盟”的基础上从事国际性业务的经营。入伙的成员所之间的财务处理，一般都建立在按工作收费的基础上，在专业性的服务上则常设有一个国际秘书处来推动交流、培训和技术工作。他们在国际上以同一名称的身份和职业工作标准从事业务活动，而在各自国家内则仍以本国事务所的身份从事业务活动，在本国建立自主的管理机构。因此，各成员所兼具国际和国内的双重性质。应该说，这是各国的国内会计师事务所向国际性事务所发展的比较灵活的方式。

3. 第三层次是国内性质的会计师事务所为从事国际业务而进行的临时性协作

为数众多的国内性质的会计师事务所为了对其国内委托人的国外经营机构提供业务服务，往往通过代理协议邀请其他国家的会计师事务所进行。作为代理的事务所与它很少具有直接的组织系统关系，而只是同意在尊重双方的业务要求和质量标准的基础上各自为对方工作。邀请的会计师事务所将向当地的委托人收费，并在约定的期限内把按双方约定方式计算的工作费用拨付给国外的代理事务所。这种代理关系可能发展为经常性的和相互的，但只是在有业务需要时才逐项签订代理协议。大多数国家的职业会计师协会都设有国际联络委员会来推动这方面的工作，而这种代理安排往往是通过国际性的职业界会议来促进的，当然也可能通过双方的直接联系进行。

综上所述，从国际的观点来看，会计在国际间传播和发展的历史，使会计本身从一开始就具有国际色彩。跨国公司与国际资本市场的发展扩大，带来了对会计和会计工作新的需要和要求，使会计理论与实务在国际间经营活动的运用中，产生了许多单纯国内经营

所没有的各种特殊会计问题,对这些问题的研究和解决,奠定了国际会计的发展基础,同时也充实了国际会计的内容。另外会计职业界的国际化也促进了国际会计的形成与发展。

1.2 国际会计的基本概念

什么是国际会计?关于这一问题可谓仁者见仁,智者见智,至今仍无定论。人们在国际会计的发展进程中,对其概念的理解存在不同的观点。下面按时期介绍一些著名的国际会计学家对国际会计所下的定义。

1.2.1 20 世纪 60 年代

这一时期主要有两种观点。一种观点强调会计的国别差异,把国际会计限定为对各国会计理论和实务的比较分析。如美国会计学家科拉里奇(Kolarich)和马霍(Mahon)于1967年对国际会计所下的定义是:“国际会计是对所有国家的会计原则、方法和准则进行研究和分析。”这种观点缺乏远见,认为国别会计不可能向国际协调化的方面发展。另一种观点认为国际会计应该向“世界会计”的方向发展。如美国齐默曼(Zimmerman)教授于1968年提出的国际会计的定义是:“国际会计是最高层次会计的抽象,其目的在于打破国界,发展世界性的会计理论,并在任何一个国家的会计中加以应用。”这种观点显示了会计学家们对开拓国际会计研究领域的抱负、热忱和较高的期望。

1.2.2 20 世纪 70 年代

20 世纪 70 年代初,美国会计学者 T. R. 韦利奇(Wairich)、G. G. 艾弗里(Avery)和 H. R. 安德森(Anderson)三位教授在《国际会计的不同定义》一书中,将国际会计的概念归纳为以下三个方面:①一个世界性体系;②一种描述各国现行准则和惯例并提供与此有关信息的方法;③母公司和国外子公司之间的会计事务。根据这种观点,对国际会计可做如下理解。

1. 世界会计

这一观点认为,国际会计可以被世界上所有国家采纳,是一个全球性体系。为此,应该制定一套在世界范围内公认的会计准则。这样,跨国公司遵循这套准则所编制的财务报告,就是世界各国都通用的财务报告,这也是国际货币资本市场所希望的。显然,这种作为国际会计追求的最高目标是无可厚非的,但从目前各国经济环境和会计实务来看,世界各国会计惯例的分歧,还很难在协调的基础上建立一个统一的、全球性的会计体系。因此,这种观点过于乐观和理想化,可望而不可即。

2. 国别会计

这种观点认为,各国会计的差异是由不同的经济、政治、社会、法律、文化、地理等环境所形成的,是不可能协调一致的,为此,要制定出一套世界性的、能为各国所接受的

会计准则是根本不可能的。国际会计应该是世界上所有国家的会计准则和惯例的集合体,因此会计师在学习国际会计时应自觉地掌握多种会计原则,了解各国提供会计信息和传递会计信息的不同手段和方式。如美国注册会计师协会(AICPA)1964年出版的《25个国家的职业会计》和1975年出版的《30个国家的职业会计》。可以作为代表。诚然,我们应当承认各国在会计环境及会计准则方面客观存在的差异,但是,把国际会计仅仅理解为国别会计,未免消极和被动,不符合国际会计的现状和未来发展趋势。因为,如果我们不否认会计的世袭遗产是国际性的话,那么,在当今世界国际资本流动和国际技术交流合作不断发展的情况下,原来相异的环境因素也会逐步趋同,各国的会计准则和惯例的差异会对立走向协调。

3. 国外子公司会计

这种观点认为,国际会计就是跨国公司会计,它所研究的课题是母公司与其国外子公司之间有关会计的问题。由于国外子公司一般要按所在国的货币作为记账本位币,财务报表的编制要符合子公司所在国的规定,为此,要比较子公司所在国与母公司所在国在会计原则、制度、方法等方面的差异;要研究如何对国外子公司的财务报表进行折算和调整,以便编制合并报表。应当看到,国际会计作为会计学中的一门新兴学科,它绝不仅仅局限于跨国公司的会计实务,还涉及法律、金融、税务等问题。所以,把国际会计理解为是国外子公司的会计,这种观念是狭隘的。

1.2.3 20世纪80年代以后

20世纪80年代以后,随着经济全球化的飞速进程,以及通过各种类型的国际组织的共同努力,国际会计协调化的趋向逐渐冲淡了国别差异,即“世界会计”与“国别会计”对立的观念渐渐融合。以下两个具有代表性的说点,反映了这一趋向。

美国会计学家F. D. 乔伊(Choi)和G. G. 米勒(Mueller)两位教授在他们合著的《国际会计》(1984年版和1992年第2版)中写道:“国际会计把本国导向的通用会计最广义地扩展到:①国际比较分析;②跨国经营交易和跨国企业经营方式下独特的会计计量和报告问题;③国际金融市场的会计需求;④通过政治的、组织的、职业界的以及准则制定等方面的活动,对世界范围内会计和财务报告的差异进行的协调。”他们的观点反映了这一时期国际会计发展的主流趋向。

M. Z. 伊克彼(Iqbal)、J. U. 麦尔科(Melcher)和A. A. 伊利马拉夫(Elmallah)三位美国教授在《国际会计:全球观》(1997年版)中所下的定义是:“国际性交易的会计,不同国家会计原则的比较,以及世界范围内不同会计准则的协调化”。这个定义的特点是简洁明了,但相当全面,更突出了国际会计协调化。

综上所述,尽管国际会计的定义至今尚未形成统一认识,但不同时期的这些定义从不同的角度对国际会计所作的解释,实际上也有助于人们进一步加深了对国际会计的理解和认识。我们认为,乔伊、米勒两位教授的观点比较全面、系统地反映了国际会计发展的两个趋势,这也是他们的观点至今被广泛运用的原因所在:①在国别会计基础上的国际比较分析仍是国际会计的主要内容。同时,世界范围内对会计和财务报表差异的协调化努力,

使协调化在国际会计中占有十分重要的地位；②协调化来自两方面的需求，即国际金融市场以及跨国经营活动。这种需求实际上也就是对协调世界范围内会计和财务报表差异的要求。

1.3 国际会计研究的内容和目标

1.3.1 国际会计研究的内容

早在20世纪60年代，美国各大学就开始对国际会计进行研究，但是对于国际会计应包括哪些内容，各大学的学者们意见不一。有人认为，国际会计研究的内容是找出各国会计差异的影响因素，并对这些影响因素进行分析比较；有人认为，国际会计研究的内容必须以国内会计为基础对涉及国际方面的有关会计问题进行探讨；有人认为，凡涉及有关国际投资业务的会计问题，无论是与本国相关或不直接相关，都可以作为国际会计问题进行研究。因此，自20世纪60年代以来，美国高等院校开设的国际会计课程的内容基本有三种类型：一是着重强调各国会计与社会环境及由此产生的会计的差别；二是重点研究美国会计中存在的有关国际会计方面的问题；三是着重提出会计在国际方面存在的各种问题。当然，这三种类型所研究的内容并不是相互孤立的，而是既相互交叉，又各有侧重。

美国著名国际会计专家乔伊和米勒在1978年合著的《多国会计导论》中，列举了国际会计研究的九个部分的内容：①国际会计的类型；②外币折算和通货膨胀会计；③跨国财务报告和信息的提供；④国际会计准则和有关国际会计组织；⑤欧洲经济共同体会计；⑥多国经营活动的理财计划；⑦管理信息系统的控制；⑧多国税务和转让价格；⑨当前问题和今后发展。1984年，乔伊和米勒重新调整了国际会计的内容，主要包括：①会计的国际性；②概念的发展；③比较会计惯例；④外币折算；⑤通货膨胀会计；⑥更多的方法问题；⑦财务报告与揭示；⑧分析外国财务报表；⑨审计；⑩管理会计；⑪转让价格和国际税务；⑫国际准则与国际组织。

1981年美国会计学会（AAA）的国际委员会对国际会计研究的分类主要有三个领域：①对各国会计的说明和比较；②建立国际会计准则；③分析跨国公司的特殊会计问题。

由此可见，国际会计作为一门新的会计学科所涵盖的内容尚处在探索之中。综观国内外已出版的国际会计的专著，本书将国际会计的研究内容归纳为以下几个方面。

1. 国际比较会计

这部分内容主要是对各国的会计模式进行比较和分析。其必要性表现在两个方面：一是可以在熟悉各国会计模式的基础上，有效地扩大国际业务的范围；二是在比较各国会计模式异同的基础上，促进国际会计协调活动的开展。但在比较时应注重以下问题：

（1）应联系环境因素对各国会计模式进行比较。社会制度、经济政策、政治体制、文化性质、法律上的惯例和制度等都是影响会计形成和发展的环境因素。要分析、比较和研究这些环境因素对各国会计的影响。这样，一方面便于了解它们之间的异同的原因；另一

方面有利于会计实务的改善和会计准则的协调。

(2) 应把财务报告作为研究各国会计模式的侧重点。研究国际会计必须了解各国财务报告的内容。财务报告是传达某一经济实体经济活动信息的手段,它构成了会计实务的一项重要内容,它是各国会计法规、会计原则、会计惯例的集中表现。因此,各国的财务报告在内容上、编制依据和方法上都不统一。然而在国际经济活动中,人们不仅希望能看住本国的财务报告,而且希望能掌握有关国家的财务报告的特征。因此,研究各国财务报告的差异,成为国际比较会计的一个重要内容。

2. 国际会计准则的协调

会计准则是会计实践的经验总结,是会计工作的指导和规范,它是国际会计协调的主要内容。目前,有些国家由官方制定会计准则,有些国家由民间团体制定会计准则,有些国家会计立法和会计准则并行。由于存在上述差异,导致各国编制的财务报表的内容存在很大差别。这种现象的存在,对报表的使用者理解财务信息造成严重的障碍,以至于影响经济决策的制定和经济资源的有效分配。因此,会计准则的国际协调成为必要。协调的目标在于消除或减少各国会计准则之间的差别,从而使各国提供的财务信息在国际间具有可比性。

然而由于世界各国政治、经济、法律等因素的影响,国际会计准则的协调存在许多障碍,但是随着国际经济和国际政治的发展,国际会计必然要朝着协调的方向迈进。目前,在国际上已建立了许多包括政府间的、民间的和地区性的协调组织,他们正在采取积极的措施来推进协调化的进程。

3. 与国际经济活动有关的特殊会计方法

(1) 外币交易与外币折算。外币交易的形式包括商品和劳务购销交易、向国外借款或对外贷款等。如果这些交易是用本国货币进行的,那就不存在外币交易问题;反之,如果这些交易用外币进行,就会发生外币交易问题。

外币折算不仅要改变报表的币种,即将某一种货币用另一种货币来表达或者用另一种货币重新进行计算,而且会涉及汇率的变动。采用不同的折算方法会产生不同的汇兑差额。

(2) 国外子公司财务报表的合并。国外子公司的财务报表是否需要合并,各国并不统一。美、英、日等国原则上对所有国外子公司的财务报表都要合并。德国的公司法规定,是否仅对国内子公司的财务报表进行合并由企业自行决定。在存在国外子公司的情况下,由于东道国的政治、经济和文化等方面的环境不同,存在很多特殊问题,因此国际会计有必要对此进行研究。

(3) 通货膨胀下子公司财务报表的调整。合并报表中存在一个棘手的问题是,当子公司所在国处于通货膨胀阶段,在编制合并报表时,存在着应该用母公司所在国的物价指数(母公司观点),还是用子公司所在国的物价指数(多国观点)进行表述的问题。实务中,还存在着是“先重新表述而后折算”还是“先折算而后重新表述”的争论。

(4) 金融衍生工具会计。进入世纪之交,金融工具会计已成为国际会计界最热门的话题。20世纪80年代初,在世界范围内掀起了金融自由化和金融创新的浪潮,金融市场在

蓬勃发展的同时,出现了前所未有的非常剧烈的证券价格、利率及汇率的波动。为了对筹集资金、规避风险和投机套利提供多种多样的手段,金融界创新了大量的金融衍生工具。金融衍生工具市场和交易量达到了空前的规模。然而,由于金融衍生工具所具有的高收益、高风险,以及是未来交易的特点,它既可作为筹集资金和转移风险的有效手段,也提供了投机套利的机会。金融衍生工具的这种两面性,造成的对金融投机中获取暴利和招致严重损失的事例触目惊心。因此,如何把金融衍生工具交易中形成的金融资产和金融负债,以及它们可能带来的报酬和损失在财务报告中得到反映,如何制定金融衍生工具会计准则,成为国际会计研究的内容。

4. 国际管理会计

国际管理会计是国际会计必不可少的组成部分。这部分内容也是和跨国经营及资本市场国际化相联系的,具体包括国际战略管理会计、国际筹资会计、国际投资会计,以及国际责任会计等。

除上述几个问题以外,国际经济活动中的外汇风险管理、国际转移价格和国际税务管理等也是国际会计领域研究的内容。

1.3.2 国际会计的目标

国际会计的目标是指国际会计最终要达到的目的。由于国际会计学和国际会计工作的特殊性。其目标不仅仅在于明确向谁提供信息、提供何种信息,而且还在于如何利用信息以加强会计管理、如何分析差异并进而协调差异。具体来说,国际会计的目标可以从以下几个方面来认识。

1. 协调差异,以期建立相对统一的会计报告体系

国际会计的基本内容,也是国际会计的目标之一是:分析和比较各国的会计差异,进而协调差异。从某种意义上讲,正因为各国会计客观上存在差异,才产生了国际会计。然而,会计的国家特征并非是恒久不变的,自从跨国公司这种企业组织形式出现之后,会计的国家特征和国际会计惯例就在既相互排斥又相互吸纳的矛盾过程中交替发展着,并使得世界会计在国际化和国家化两大潮流的推动下不断前进。可以说,在当今社会,既不会有任何一个经济发达国家愿意放弃自己国家的会计特征,也不会有任何一个经济发达国家和发展中国家会漠视国际会计惯例,这便从根本上给国际会计协调提供了必要性和可能性。

协调差异并非是要消除差异,协调差异的最终目的是为跨国经营和理财活动创造一个相对统一的财务会计环境。毕竟会计是商业语言,人类在多层次、全方位的商业活动中,对会计这种语言的求同是必然的,而这既是每一个国际性会计协调组织的使命,也是国际会计所要实现的目标之一。

2. 为跨国经营活动提供高质量的国际会计信息

前面已经指出,与国际经济活动有关的特殊会计方法主要包括外币交易会计,物价变动会计、合并财务报表和金融衍生工具会计等,这几种特殊会计方法都是由跨国公司的经